FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

NATUREZA JURÍDICA DOS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Pedro Neves Marx

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 31.10.2023

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A Zona Franca de Manaus (ZFM) foi criada pela Lei nº 3.173/57 com a finalidade de reduzir as desigualdades sociais e regionais existentes na região Amazônica, numa tentativa de fixação do homem naquela Região. Para tanto, seria criada uma zona franca para armazenamento, depósito e retirada de mercadorias provenientes de países estrangeiros, destinadas ao consumo interno na Amazônia.

Após quase dez anos, a Lei nº 3.173/57 foi alterada pelo Decreto-Lei nº 288/67 com o propósito de criar uma área de livre comércio de importação e exportação, repleta de incentivos fiscais especiais, tendo como finalidade a criação de um polo industrial, de comércio e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, mesmo com todas adversidades decorrentes de seu distanciamento dos centros consumidores, assegurando, assim, a soberania nacional sobre sua mais extensa área de fronteira.

O modelo de incentivos fiscais da ZFM teve fundamento de validade não somente no Decreto-Lei nº 288/67, mas obteve reforço adicional com o advento dos princípios constitucionais da erradicação da pobreza e redução da desigualdade social (art. 3º, III, da Constituição Federal e art. 170, VII, da Constituição Federal).

É importante destacar que o arcabouço legislativo que instituiu a ZFM foi recepcionado pela novel Constituição Federal, através da disposição constitucional contida no art. 40 do ADCT, sendo inicialmente mantida pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos.

Por meio das Emendas Constitucionais nº 42/2003 e 83/14, foi ampliado o prazo de proteção constitucional à ZFM até 2073.

Na prática, por força do art. 40 do ADCT, todo repertório legislativo aplicável às operações envolvendo a ZFM foi mantido até sua extinção.

No entanto, foram diversas as tentativas de mitigação dos seus benefícios fiscais, existindo uma multiplicidade de questionamentos perante o Poder Judiciário, que resultou em diversos precedentes jurisprudenciais firmados pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema.

O presente trabalho examinará uma das discussões que tramita perante o Judiciário, qual seja, a possibilidade de creditamento do PIS e COFINS nas remessas de mercadorias para ZFM, mesmo que tais operações sejam desoneradas pela alíquota zero, nos termos do disposto no art. 2º, da lei nº 10.996/04.

Para melhor compreensão do tema proposto, convém esclarecer que, na sistemática de não-cumulatividade de PIS e COFINS, o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 estabelece não ser possível utilizar crédito na aquisição de bens ou serviços que não se sujeitam ao pagamento dessas contribuições sociais, inclusive no caso de isenção, desde que, na etapa posterior, não incida tais tributos.

Nessa perspectiva, por meio da Solução de Consulta nº 227/17, a Receita Federal do Brasil interpretou o seguinte:

(a) nas operações de comercialização de produtos, se a entrada de mercadoria for isenta do PIS e COFINS, será possível creditar dessa operação, desde que a revenda seja objeto de tributação;

(b) nas operações de industrialização ou prestação de serviços, caso a entrada dos insumos seja isenta desses tributos, será possível usufruir do direito creditório, independentemente do fato de inexistir tributação na etapa subsequente;

(c) na hipótese de a entrada ser desonerada pela alíquota zero do PIS e COFINS, não haverá direito ao crédito em qualquer circunstância.

Sob essa ótica, há uma peculiaridade envolvendo operações com a ZFM, isto porque, o art. 2º, da Lei nº10.996/04, desonera com alíquota zero de PIS e COFINS as remessas de produtos para comercialização nessa Região, impossibilitando, portanto, a tomada de crédito nessas operações. As operações com industrialização na ZFM, também são desoneradas pela alíquota zero, com base nos art. 5-A, da Lei nº 10.637/02 e art. 14 e 14-A, da Lei nº 10.865/04.

Sucede, porém, que a venda para empresas situadas na ZFM equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, nos termos do art. 4º, do Decreto-Lei nº 288/67, de modo que tais operações devem ser consideradas como isentas, possibilitando, portanto, o direito ao crédito do PIS e COFINS, desde que a etapa posterior seja objeto de tributação.

Deste modo, a presente dissertação pretende discorrer sobre a possibilidade de manutenção do direito ao creditamento de PIS e COFINS nas aquisições de bens, serviços e insumos para produção, revenda ou prestação de serviço na ZFM.

Para tanto, nesse contexto, primeiramente, far-se-á uma análise da natureza jurídica dos incentivos fiscais da ZFM para o fim de investigar se tais incentivos consistem numa imunidade ou isenção.

Na sequência, será realizado o estudo das decisões Plenárias do STF sobre a natureza dos incentivos fiscais da ZFM, de maneira a adequá-la ao caso concreto apreciado nesse trabalho.

Assim sendo foram identificadas 02 (duas) Repercussões Gerais relevantes explorando operações envolvendo a ZFM, as quais serão brevemente resumidas, a fim de subsidiar a conclusão do presente estudo:

1- **Recurso Extraordinário nº 1.023.434/PR (Tema nº 945)**: a presente discussão teve por objeto o direito ao creditamento do benefício previsto nas Leis ns. 12.546/11 e 13.043/14 correspondente ao crédito presumido do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras (REINTEGRA) para as vendas de produtos industrializados destinados para ZFM. Este crédito presumido do REINTEGRA objetiva ressarcir os custos incorridos com o pagamento de tributos embutidos nos preços dos insumos adquiridos e utilizados nos processos produtivos de bens industrializados destinados à exportação, nos termos do art. 1º da Lei nº 12.546/11. Logo, em virtude das vendas destinadas à ZFM serem equiparadas a exportações ao estrangeiro (art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67), os contribuintes reclamaram a extensão do benefício do REINTEGRA em tais operações.

Por decisão de maioria, o Plenário do STF interpretou que, dada a natureza infraconstitucional da demanda, ocorreria apenas ofensa indireta ao art. 40 do ADCT, inviabilizando a continuidade do processamento pela via do Recurso Extraordinário.

Apenas para elucidar a controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça proferiu a Súmula nº 640 consolidando a exegese de que o benefício do REINTEGRA alcançaria as

operações destinadas ao consumo, industrialização ou reexportação ao estrangeiro destinadas à ZFM.

2- **Recurso Extraordinário nº 592.891/SP**: neste julgamento, o Plenário do STF, por unanimidade, assentou o entendimento de que as empresas estabelecidas fora da ZFM que adquirirem insumos, matérias-primas e materiais de embalagem de produtos industrializados nesta região poderão se creditar do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), mesmo que tais operações sejam isentas, em virtude da previsão constante no art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o art. 40 do ADCT.

Interessante notar que, nos autos do Recurso Extraordinário nº 398.365/RS (Tema nº 844), submetido ao rito de Repercussão Geral, apreciando operações que não envolvessem empresas sediadas na ZFM, o Plenário do STF preconizou exegese contrária ao contribuinte ao não autorizar o creditamento do IPI nas aquisições de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, de forma diametralmente oposta à definição no RE supracitado.

A despeito disso, o STF reconheceu que a desoneração envolvendo empresas da ZFM não pode ser tratada pela regra geral, reclamando uma interpretação diferenciada, de modo que deve ser analisada como uma exceção aos regimes normais de isenção.

Assim, a Ministra Relatora Rosa Weber conclui que a isenção da ZFM é uma isenção especial, na qual denominou de "isenção federativa" e que, por tal razão, a vedação de creditamento do IPI isento não poderia ser aplicado a operações que envolvessem os produtos industrializados nessa região.

Além das decisões acima examinadas, foram identificadas mais 07 (sete) decisões proferidas em ações diretas de inconstitucionalidade, as quais serão melhor aprofundadas a seguir:

1- **ADI-MC nº 1799-2**: neste julgamento, de relatoria do Min. Relator Marco Aurélio, foi requerida a suspensão liminar do art. 77 da Lei nº 9.532/97, com redação dada pela Medida Provisória nº 1614-16/88, em virtude de o dispositivo em questão ter mitigado o quadro de incentivos fiscais da ZFM ao impor exigências para a concessão destes, violando o art. 40 do ADCT.

Tal dispositivo impunha condicionantes para conceder benefícios à ZFM, as quais deveriam ser implementadas até determinada data, por meio de lei específica, para dispor sobre critérios de aprovação de novos projetos, sob pena de não mais produzir efeitos.

Entretanto, por meio da edição de reiteradas Medidas Provisórias, o Poder Executivo Federal modificou o art. 77 da Lei nº 9.532/97 estendendo a data limite para

impor as citadas exigências, deturpando o devido processo legislativo e esvaziando o comando constitucional que garante os incentivos da ZFM.

Diante deste contexto fático, para impedir a mitigação dos incentivos fiscais da ZFM, o Tribunal, por unanimidade, deferiu o pedido de medida cautelar, para suspender a eficácia do §1º do art. 77 da Lei nº 9.532/1997, na redação dada pelo art. 11 da Medida Provisória nº .1614-16/98, até a decisão final da ação direta.

2- **ADI nº 2348/DF**: o julgamento desta ação concentrada resultou num voto histórico e emblemático, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, reforçando a garantia constitucional da ZFM, destacando seu papel estratégico ao desenvolvimento econômico e na preservação ambiental da Região Amazônica.

O Governo do Amazonas contestou perante o STF a mitigação de benefícios fiscais, por meio do art. 14, § 2º, I, da Medida Provisória nº 2.037-34 (e alterações posteriores), que isentou as receitas de vendas destinadas às exportações do recolhimento da COFINS, excetuando apenas as vendas destinadas à ZFM e Amazônia Ocidental.

Lembrando que este diploma legislativo foi de encontro à disposição prevista no art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, que expressamente equipara as vendas de mercadorias para destinatários à ZFM a uma operação de exportação ao estrangeiro.

Portanto, na hipótese, ocorreu clara antinomia de normas, em que o art. 14, da Medida Provisória nº 2.037-34 (e alterações posteriores), editado posteriormente ao art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, poderia derrogá-lo, consoante determinava a redação da Lei de Introdução do Código Civil.

Note-se que, ao analisar o pedido cautelar da ADI nº 2348, o Plenário do STF, por unanimidade de votos, declarou inconstitucional a expressão "na Zona Franca de Manaus" contida no art. 14, § 2º, I, da Medida Provisória nº 2.037-34 (e alterações posteriores), restabelecendo, por conseguinte, os efeitos do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, de sorte que as vendas destinadas à ZFM deveriam ser consideradas, para efeitos fiscais, uma operação de venda ao estrangeiro.

No voto do Ministro Marco Aurélio, no conflito de normas entre a Medida Provisória e Decreto-Lei nº 288/67, prevaleceu a redação do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, porque, muito embora os Ministros considerem que este benefício fiscal seria uma isenção, passível de alteração por mera Lei Ordinária, ainda assim, face a proteção do art. 40 do ADCT, o conjunto de estímulos normativos que compõe a ZFM não poderiam ser suprimidos por qualquer Lei Ordinária.

3- **ADI nº 310**: esta Ação Direta de Inconstitucionalidade foi ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas questionando a validade dos Convênios ns. 01/90, 02/90 e 03/90, os quais reduziram diversos incentivos fiscais estaduais outorgados pelo Estado do Amazonas.

Por decisão unânime, o Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade dos Convênios ns. 01/90, 02/90 e 03/90, por entender que seria inconstitucional qualquer supressão dos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Convênio nº 65/88 e pelo Decreto-Lei nº 288/67, os quais desoneravam a incidência do ICMS em remessas de produtos destinados à ZFM.

O disposto no art. 155, § 2º, alínea g, da Constituição Federal, combinado com o art. 34, § 8º, do ADCT, determina que qualquer benefício fiscal de ICMS somente seja concedido ou revogado mediante celebração de Convênio ratificado pelos Estados Membros e Distrito Federal, através de aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), contudo, aludida exigência não se aplicaria para o Estado do Amazonas. Isto porque, o art. 15 da Lei Complementar nº 24/75, autorizou apenas ao Estado do Amazonas a conceder benefícios fiscais de ICMS independentemente de aprovação do CONFAZ.

A fim de dar maior proteção aos benefícios da ZFM, ainda que fosse desnecessária a edição de Convênios, foi firmado o Convênio nº 65/88 desonerando de ICMS operações de remessas de produtos para essa região.

Posteriormente, por meio dos Convênios ns. 01/90, 02/90 e 06/90, os Estados-Membros tentaram reduzir os incentivos outorgados pelo Convênio nº 65/88, todavia, a decisão do STF concluiu que os incentivos fiscais da ZFM teriam proteção constitucional, prevalecendo a redação plena do Convênio nº 65/88.

Alguns pontos importantes foram extraídos deste julgamento, quais sejam, (a) o Decreto-Lei nº 288/67 teria sido recepcionado com *status* de Lei Complementar e (b) o art. 40 do ADCT, teria natureza programática e todo quadro pré-constitucional de incentivos fiscais da ZFM teriam alcançado estatura constitucional, de maneira que tais incentivos teriam a natureza jurídica de imunidade tributária.

4- **ADI 5058**: nesta Ação Direta de Inconstitucionalidade foi ajuizada para impugnar a Emenda Constitucional nº 75/2013, que incluiu a alínea “e” no art. 150, inciso VI da Constituição Federal, a qual criou a imunidade tributária para fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil.

Sustentou-se que a referida emenda constitucional esvaziaria o modelo de estímulo regional dirigido à ZFM.

Entretanto, como se pode extrair do voto do Min. Relator Alexandre de Moraes, foi assentado que os direitos protegidos no art. 40 do ADCT não têm força de cláusula pétrea e que a criação da nova norma imunizante pela Emenda Constitucional nº 75 não afetaria o regime jurídico da ZFM.

Deste modo, o Tribunal, por unanimidade, entendendo não haver violação à segurança jurídica, julgou improcedente o pedido da ação direta de inconstitucionalidade, reconhecendo, portanto, a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 75/2013.

5- **ADI nº 4254/SP**: o art. 65 da Lei nº 11.196/05, alterou substancialmente a sistemática da tributação monofásica das contribuições sociais ao PIS e COFINS para as vendas de produtos destinados à ZFM.

A regra geral monofasia de PIS e COFINS foi alterada para um sistema de substituição tributária para frente cumulada com alíquota zero nas remessas de produtos destinados à ZFM.

Na primeira etapa da cadeia produtiva, consistente na saída da mercadoria do produtor e/ou importador do produto monofásico para ZFM, incidiria a alíquota zero em relação ao PIS e COFINS (art. 2º da Lei nº 10.996/04), enquanto que, nas etapas posteriores da cadeia comercial, atinente às vendas de distribuidoras e/ou atacadistas dentro da ZFM haveria a incidência do PIS e COFINS através da substituição tributária para frente, mediante a aplicação das mesmas alíquotas monofásicas, devendo o produtor e/ou importador efetuar seu recolhimento nas remessas desses produtos para ZFM.

Na prática, a regra comum de produtos monofásicos de PIS e COFINS foi replicada para as operações com a ZFM, contudo, conceitualmente, a tributação monofásica aplicada no resto do país foi conjugada em duas regras: (a) a primeira aplicou o regime de alíquota zero na primeira fase da cadeia produtiva e (b) a segunda instituiu o regime de substituição tributária para frente, com base nas mesmas alíquotas monofásicas, incidente na revendas das distribuidoras e/ou atacadistas dentro da ZFM, mas com recolhimento transferido pelo produtor e/ou importador.

A Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC ajuizou ADI para declarar a inconstitucionalidade dessa cobrança nas vendas de veículos novos e autopeças para ZFM.

O Plenário do STF, por decisão unânime, declarou a inconstitucionalidade parcial do art. 65 da Lei nº 11.196/05, definindo ser inconstitucional apenas as alíquotas fixadas

nestas operações comerciais, isto porque, onerar com alíquotas idênticas as transações comerciais das concessionárias-revendedoras estabelecidas dentro da ZFM com as demais empresas estabelecidas fora dessa região incentivada configuraria violação ao primado da isonomia.

6- **ADI nº 2399/AM**: o Governo do Estado do Amazonas ajuizou ADI impugnando as Leis ns. 8.387/91 e 10.167/01 que concediam incentivos fiscais para Indústrias produtoras de bens de informática independentemente de sua região, sob a alegação de que a outorga de tais incentivos a outras localidades mitigaria as condições de competitividade estabelecidas no Polo Industrial de Manaus (PIM).

O governo amazonense afirmou que preceitos infraconstitucionais que reduzissem ou eliminassem favores fiscais existentes para ZFM, esvaziariam a proteção constitucional da ZFM, estabelecida no art. 40, do ADCT.

Por uma votação de sete a quatro, por maioria, o Plenário do STF afirmou ser constitucional os benefícios ao setor de informática concedidos pelas Leis ns. 8.387/91 e 10.167/01 independentemente de serem fabricados dentro do Polo Industrial de Manaus (PIM).

Em suma, o voto-vista de relatoria do Ministro Dias Toffoli inferiu que o regime especial de incentivos para produção de bens de informática não é conciliável com os incentivos fiscais da ZFM, porquanto compreendeu que os bens de informática seriam incentivados não pelo Decreto-Lei nº 288/67, mas sim pela própria Lei de Informática (Lei nº 7.232/84), criada anteriormente à promulgação da Constituição Federal.

Os benefícios da Lei de Informática consistiriam em estímulos setoriais (produção de bens de informática) e não regionais (produção na ZFM). Por tal razão, os incentivos da Lei de Informática não estariam abrangidos pelo art. 40, do ADCT.

7- **ADI 7036**: trata-se de ação direta de inconstitucionalidade requerendo a declaração de inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110/2007, celebrado pelo CONFAZ, que versam sobre a cessão do diferimento do ICMS na compra de etanol anidro combustível (EAC) e biodiesel (B100) quando a operação for isenta ou não incidir o imposto, inclusive em saídas para distribuidoras situadas na ZFM.

Destaca que os benefícios fiscais têm estatura de imunidade tributária e que, ao encerrar o diferimento nas vendas do EAC e B100 para distribuidoras localizadas na ZFM, o § 2º da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110/2007, criou um

tratamento tributário mais oneroso, passando a exigir o pagamento imediato do ICMS, violando assim o art. 40 do ADCT.

Em seu voto, o Sr. Ministro Nunes Marques ressaltou que, por meio do art. 40 do ADCT, a ZFM foi mantida até 2073, bem como todos seu arcabouço legislativo. Por seu turno, como o art. 4º do Decreto-lei nº 288/67 considera as vendas destinadas à ZFM como uma exportação ao exterior, a imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, "a", da Carta Magna, seria aplicável ao caso concreto.

Desse modo, reconheceu que o disposto §§ 2º e 3º da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110/2007 incorreu em inconstitucionalidade ao desprezar que as vendas de EAC ou B100 para distribuidoras na ZFM deveriam ser equiparadas a uma exportação.

O Ministro Dias Toffoli anuiu com o voto do Ministro Relator no que se refere aos incentivos da ZFM, divergindo, contudo, que o escopo da decisão judicial não alcançaria empresas situadas em outras regiões, nem tampouco na Amazônia Ocidental ou em outras áreas de livre comércio, razão pela qual votou pela inconstitucionalidade apenas da expressão *"para a Zona Franca de Manaus"*, constante do § 2º da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110/07.

2. **Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

2.1. **Contextualização fática**

Quesito 1: É possível haver o creditamento na não-cumulatividade do PIS e COFINS em aquisições de bens, produtos e insumos de empresas estabelecidas fora da ZFM, mesmo que tais operações sejam desoneradas pela alíquota zero, nos termos da legislação específica, desde que a etapa posterior seja submetida a incidência do PIS e COFINS?

Quesito 2: Há consenso na doutrina e na jurisprudência quanto à natureza jurídica dos incentivos fiscais da ZFM?

Fontes e formas de acesso: para ambos os quesitos, serão consideradas *(i)* pesquisa jurisprudencial (*e.g.*, análise do RE 1.023.434/PR e das ADIs relacionadas ao caso); *ii)* pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

2.2. **Referencial teórico-normativo**

Quesito 1: Quais são os principais elementos jurídico-legais para que os Tribunais e parte da doutrina interpretem os incentivos fiscais da ZFM?

Quesito 2: Qual embasamento jurídico-legal foi considerado pelo STF em seus precedentes para classificar os incentivos fiscais da ZFM e como aplicá-lo para solucionar a controvérsia que será explorada na presente dissertação?

Fontes e formas de acesso: para ambos os quesitos, serão consideradas *(i)* pesquisa jurisprudencial (*e.g.*, análise do RE 1.023.434/PR e das ADIs relacionadas ao caso); *ii)* pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

2.3. **Abordagem analítica**

Quesito 1: De que forma a teoria de Erik Jayme (Teoria do Diálogo das Fontes), a qual determina que a interpretação das normas deve ser realizada de maneira sistemática, pode ser aplicada para compreender as peculiaridades do sistema de incentivos fiscais da ZFM, bem como na resolução da problemática trazida ao estudo?

Quesito 2: A recente decisão do STF sobre a relativização da coisa julgada material, no julgamento do RE nº 949.297 e do RE nº 955.227 (Tema nº 881), pode, de algum modo, influenciar na definição da conclusão do presente estudo?

Fontes e formas de acesso: para os quesitos, serão consideradas *(i)* pesquisa jurisprudencial (*e.g.*, análise do RE 1.023.434/PR e das ADIs relacionadas ao caso); *ii)* pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

2.4. **Recomendações finais**

Quesito 1: Qual é a conclusão alcançada a partir da análise das teorias de interpretação, do histórico da ZFM, das decisões do STF e dos demais elementos apresentados, em relação à natureza jurídica dos incentivos fiscais da ZFM?

Quesito 2: Todas as decisões proferidas em sede de Repercussão Geral e proferidas em sede de ação concentrada (art. 2º da Lei nº 9.055/95) podem alterar o ordenamento jurídico e definir o alcance dos incentivos fiscais da ZFM?

Quesito 3: Os incentivos fiscais da ZFM estão restritos apenas àqueles definidos no art. 40 do ADCT e Decreto-Lei nº 288/67 ou o sistema de precedentes jurisprudenciais do STF pode ampliar tais incentivos fiscais?

Quesito 4: É possível afirmar que as disposições normativas que regem a ZFM seriam uma mescla dos regimes de *Common Law* e *Civil Law*, uma vez que o sistema da ZFM está fundado tanto em normas jurídicas quanto em precedentes judiciais?

Fontes e formas de acesso: para os quesitos, serão consideradas *(i)* pesquisa jurisprudencial (*e.g.*, análise do RE 1.023.434/PR e das ADIs relacionadas ao caso); *ii)* pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

Com a criação da ZFM, pretendeu-se instituir no interior da Amazônia uma área de livre comércio e de incentivos fiscais cuja finalidade era garantir a ocupação de parte da região amazônica, bem como a soberania política do país.

Desde sua criação, e especialmente após a última prorrogação dos incentivos fiscais (até 2073), muitas foram as críticas dirigidas à ZFM, entre elas, a de que (i) a renúncia fiscal para sua manutenção é bastante elevada, (ii) a quantidade de empregos por ela gerados não corresponde ao esperado, (iii) há baixo impacto sobre o desenvolvimento regional, (iv) as empresas e indústrias nela instaladas não realizam a incorporação de novas tecnologias, tampouco são capazes de elevar a produtividade e competitividade do país.[1]

Contudo, a despeito das críticas tecidas ao sistema, ao longo dos anos, observou-se a importância que a ZFM representou (e continua a representar) para o desenvolvimento socioeconômico da região amazônica.

Dados publicados pela FGV em 2019[2] revelam ter havido, na ZFM, crescimento de renda per capita superior à média nacional. Para se ter uma ideia, o estudo revela que,

[1] HOLLAND, Márcio; GURGEL, Angelo; CERQUEIRA, Claudia; SERIGATTI, Felippe; GELCER, Daniel; José ANDRADE, Maria Arruda de; ALBUQUERQUE, Priscilla; PIERI, Renan. Zona Franca de Manaus. Impactos, Efetividade e Oportunidades. Escola de Economia de São Paulo (FGV/EESP), 2019. p. 13.
[2] Idem, ibdem. p. 8.

em 1970, a renda per capita do Estado de São Paulo era sete vezes maior do que a do Estado do Amazonas e, atualmente, apenas duas vezes maior[3].

No recente Censo de 2023, o crescimento populacional da cidade de Manaus, nos últimos 10 (dez) anos, foi de 14,51%, enquanto que a média nacional foi de 6,45%, apenas comprovando que o exitoso modelo de benefícios fiscais da ZFM continua sendo eficiente para fins de incentivar o povoamento na Região Amazônica.

Além disso, há de se considerar também os efeitos reflexos que a ZFM representa na redução do desmatamento da Amazônia. Isso porque, nos anos de 2000 a 2006, a instalação do Polo Industrial de Manaus foi responsável por reduzir, em ao menos 70% do desmatamento no Estado do Amazonas.[4]

A manutenção da Floresta Amazônica é crucial para o equilíbrio do ecossistema e da biodiversidade, o grande volume de água da Bacia Amazônica garante a estabilidade do ciclo de chuvas essenciais à sobrevivência do agronegócio.[5]

Não se pode esquecer que mais de 50% (cinquenta por cento) da população indígena encontra-se sediada na Amazônia Legal.[6]

Por seu turno, demonstrada a importância dos ganhos trazidos pelo modelo de estímulos fiscais da ZFM, o presente estudo buscará definir ser é possível, na sistemática de não-cumulatividade do PIS e COFINS, aproveitar o direito creditório em aquisições de bens, produtos e insumos de empresas estabelecidas fora da ZFM que são desonerados pela alíquota zero, nos termos do art. 2º, da Lei nº 10.996/04, mesmo com as restrições impostas pelos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, desde que na etapa posterior sejam tributadas pelo PIS e COFINS.

Para tanto, após a conclusão do presente estudo, pretende-se trazer mais segurança jurídica a esse modelo de incentivos tributários, auxiliando na manutenção das indústrias já sediadas na ZFM, além de atrair novos empreendimentos econômicos.

---

[3] IBGE. Agência IBGE Notícias. IBGE divulga rendimento domiciliar per capita 2022 para Brasil e Unidades da Federação. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/36320-ibge-divulga-rendimento-domiciliar-per-capita-2022-para-brasil-e-unidades-da-federacao. Acesso em: 30 jun. 2023.

[4] Idem, ibdem. p. 8.

[5] MENEGASSI, DUDA. Evento discute a importância dos rios voadores da Amazônia. Oeco, 21 de março de 2023. Disponível em: https://oeco.org.br/salada-verde/evento-discute-a-importancia-dos-rios-voadores-da-amazonia/. Acesso em: 30 d junho de 2023.

[6] AMAZÔNIA, Portal. Saiba quantas terras indígenas existem na Amazônia Legal. Disponível em: https://portalamazonia.com/amazonia/saiba-quantas-terras-indigenas-existem-na-amazonia-legal#:~:text=De%20acordo%20com%20o%20Instituto,%2C%20Rond%C3%B4nia%2C%20Roraima%20e%20Tocantins. Acesso em 30 de junho de 2023.

Ao destacar a relevância do sistema de incentivos fiscais adotado na ZFM, delineando seu arquétipo constitucional e normas que lhe protegem, o presente estudo servirá de instrumento para embasar a adequada resolução do problema a ser explorado na dissertação.

4. **Familiaridade com objeto da pesquisa**

O pesquisador possui vasta experiência com o tema, uma vez que atua na ZFM há 23 anos, advogando e oferecendo consultoria jurídica para diversas indústrias e empresas nela instaladas.

Assim sendo, vivenciou, na prática, as dezenas de discussões que foram e continuam sendo travadas no universo da ZFM, tendo participação direta em ações intentadas contra normas que mitigaram os benefícios fiscais concedidos àquela região.

5. **Bibliografia preliminar**

ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; SILVA, Lívia Balbino Fonseca. Contribuição ao PIS e COFINS - Impossibilidade de tributação no que se refere às receitas auferidas com as vendas (operações) realizadas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86, nov. 2002, p. 84 a 90.

AMAZÔNIA, Portal. Saiba quantas terras indígenas existem na Amazônia Legal.. Disponível em: https://portalamazonia.com/amazonia/saiba-quantas-terras-indigenas-existem-na-amazonia-legal#:~:text=De%20acordo%20com%20o%20Instituto, %2C%20Rond%C3%B4nia%2C%20Roraima%20e%20Tocantins. Acesso em 30 de junho de 2023.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Editora, 2019.

ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. Tratamento Diferenciado para Produtos Oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao Crédito por Ausência de Convênio Interestadual. Alíquotas e Créditos Diferenciados para Mercadorias Produzidas no Estado de São Paulo. Exame de Constitucionalidade das Restrições. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 144, set. 2007. p. 64-81.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Forense, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Noeses, 2013.

BISPO, Jorge de Souza. Zona Franca de Manaus e Suas Riquezas: Uma Abordagem Contábil. Appris, 2020.

BORGES, José Souto Maior. Isenção de produtos industrializados e crédito do IPI na saída de insumos para industrialização fora da Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 49, out. 1999. p. 149-161.

BOTELHO, Antônio José. Redesenhando O Projeto Zona Franca De Manaus: (Uma década depois). Editora Valer, 2006.

CARRAZZA, Antônio Roque. Curso de direito Constitucional Tributário. 20ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. Quartier Latin, 2009.

CEZAROTI, Guilherme. Argumentação jurídica e o direito ao crédito presumido de IPI dos insumos e matérias-primas isentos adquiridos na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 221, jul/ago. 2014.

CHIAVASSA, Tércio; SIMONE, Diego Caldas R. de. Guerra fiscal e a concessão de benefícios de ICMS na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 233, fev. 2015. p. 143–152.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes. 1ª edição. Editora Forense, 2013.

COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado - Em sua Moldura Constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CRAMER, Ronaldo. Precedentes judiciais: teoria e dinâmica. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2009.

DIAS, Karem Jureidini. A eficácia social do crédito tributário. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de Santi (Coord.). Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

ELALI, André. Imunidade tributária. Coordenado por: Marcelo M Peixoto e Cristiano Carvalho. São Paulo: MP editora, 2005.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. São Paulo: Noeses, 2013.

GERHARDT, Michael J. The power of precedent. New York: Oxford University Press, 2008. *Apud* CRAMER, Ronaldo. Precedentes judiciais: teoria e dinâmica. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

HERRERA, João Guilherme Simões; FELICIANO, Alexandre; VALADÃO, Aluísio Eloy. Aspectos da Isenção do ICMS na Remessa de Mercadorias para a Zona Franca de Manaus. Editora Lulu.com, 2013.

HOLLAND, Márcio; GURGEL, Angelo; CERQUEIRA, Claudia; SERIGATTI, Felippe; GELCER, Daniel; José ANDRADE, Maria Arruda de; ALBUQUERQUE, Priscilla; PIERI, Renan. Zona Franca de Manaus. Impactos, Efetividade e Oportunidades. São Paulo: Escola de Economia de São Paulo (FGV/EESP), 2019.

IBGE. Agência IBGE Notícias. IBGE divulga rendimento domiciliar per capita 2022 para Brasil e Unidades da Federação. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-denoticias/releases/36320-ibge-divulga-rendimento-domiciliar-per-capita-2022-parabrasil-e-unidades-da-federacao. Acesso em: 30 jun. 2023.

JÚNIOR, Ananias Ribeiro de Oliveira. A inexistência de relação jurídica entre a União e as empresas situadas na Zona Franca de Manaus no que se refere ao pagamento do PIS/COFINS sobre as vendas realizadas dentro do território da ZFM. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 204, 2012. p. 20-32.

MACHADO, Hugo de Brito. Crédito de IPI Relativo à Entrada de Insumos Adquiridos em Operação Isenta. In: Revista Dialética de Direito, n. 184, jan/2011. p. 44-56.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 139 A 218 - Volume III. São Paulo: Atlas, 2009.

MATTOS, Aroldo Gomes de. PIS/COFINS: vendas destinadas à Zona Franca de Manaus/Amazônia Ocidental. Isenção/imunidade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 85, 2002.

MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. PIS/COFINS: análise acerca da possibilidade de crédito nas operações com entrada ou saída sem tributação. Aplicação à Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 123, 2005.

MARTINS, Caroline de Oliveira. Tributação Na Zona Franca de Manaus. Editora MP, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Medidas provisórias - desvio de finalidade e abuso do poder de legislar, Zona Franca de Manaus - Impossibilidade de redução de benefícios pela concessão por MP de isenção setorial. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 56, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Zona franca de Manaus - Inteligência do artigo 40 do ADCT - Impossibilidade de criação de restrições aos incentivos constitucionalizados em 1998. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 64, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos fiscais para a zona franca de Manaus - inteligência do artigo 40 do ADCT-constitucionalidade dos artigos 14 e 14-A da Lei n. 10.865/2004 e inconstitucionalidade da Lei n. 11.051/2004 - a introdução da alíquota zero para importações pela zona franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 185, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Mercadorias fabricadas e comercializadas dentro da Zona Franca de Manaus - Imunidade constitucional da COFINS e do PIS. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 205, 2012.

MENDONÇA, Maurício Brilhante de. O processo de decisão política e a Zona Franca de Manaus. Manaus: Valer, 2015.

MENEGASSI, DUDA. Evento discute a importância dos rios voadores da Amazônia. Oeco, 21 de março de 2023. Disponível em: https://oeco.org.br/salada-verde/evento-discute-a-importancia-dos-rios-voadores-da-amazonia/. Acesso em: 30 d junho de 2023.

MORAES, Benedito Ribeiro. Curso de Direito Tributário; Sistema tributário da Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais,1999.

PEREIRA, Deusamir. Amazônia insustentável: Zona Franca de Manaus - Estudos e Análise. Manaus: Valer, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, CARVALHO, Cristiano. Imunidade tributária. São Paulo: MP, 2005.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: Proteção constitucional e incentivos fiscais. Instituto memória, 2019.

ROCHA, Wesley. Reforma Tributária em Pauta. São Paulo: Almedina, 2021.

SCHAUER, Frederick. Precedent. Stanford Law Review, v. 39, p. 575, 1987. *Apud*. MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, Rogério Pires da. Zona Franca de Manaus e as contribuições sobre faturamento. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 78, 2013.

STRECK, Lenio Luiz; ALVIM, Eduardo Arruda; LEITE, George Salomão (Coord.). Hermenêutica e jurisprudência no novo Código de Processo Civil: coerência e integridade. São Paulo: Saraiva, 2018.

TUCCI, José Rogério Cruz e. Precedente judicial como fonte do direito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Precedentes e evolução do direito. In: São Paulo (Coord.). Direito jurisprudencial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

6. **Cronograma de execução**

	2023						2024												
Atividade	07	08	09	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Horas
Alinhamento com Orientador																			25h
Revisão bibliográfica																			70h
Pesquisa Jurisprudencial																			40h
Análise e sistematização das decisões do STF																			20h
Redação – Contextualização Fática																			30h
Redação – Referencial Teórico-Normativo																			40h
Redação – Reflexão Analítica																			30h
Redação – Introdução, Conclusão e Recomendações																			25h
Revisão do Conteúdo																			20h
Redação – Sumário																			15h
Revisão Gramatical e de Formatação																			10h